



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.005200/2009-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.688 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos fretes sobre produtos acabados, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que conheceu integralmente. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão nº 3302-003.216, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares arguidas e o pedido de realização de diligência e, no mérito, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa correspondente aos gastos com fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração transferidos entre estabelecimentos ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.

PRODUTO IMPORTADO. FRETE INTERNO. GASTOS COM O TRANSPORTE NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. O desconto de créditos, no caso de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep Importação, sujeita-se ao disposto no art. 15, § 3º, da Lei 10.865/2004, que determina que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro, calculado na forma do art. 7º, I, da mesma Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para armazéns gerais.

TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete relativo à operação de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos do próprio contribuinte propicia o direito ao crédito da contribuição como custo de produção dos produtos destinados à venda.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA VENDIDA. GASTO COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por compor o custo do bem devolvido, é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep

calculados sobre os gastos com frete pagos na operação de devolução de produto/mercadoria vendido, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e submetido à prévia tributação segundo o regime não cumulativo.

GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

DACON. RETIFICAÇÃO APÓS O PRAZO DECADENCIAL. INCLUSÃO DE NOVOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Após completado o prazo quinquenal de decadência, é vedado ao contribuinte proceder a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) para incluir novos créditos ou reduzir débitos anteriormente declarados. Neste caso, é devida a glosa dos créditos indevidamente acrescidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões foram apresentadas de forma congruente e devidamente fundamentada.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA A IMPRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Se a Recorrente carrou aos autos documentos que têm o condão de levar ao deferimento do seu pedido de restituição glosado, não poderia a C. Turma julgadora proferir decisão sem a certeza que remete ao Princípio da Verdade Material e em garantia ao direito de ampla defesa, ainda que para tanto determinasse as diligências necessárias, até porque devidamente demonstrado o motivo de força maior legalmente exigido;
- Em relação ao direito creditório relacionado aos gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral, tal modalidade compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques – art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03

Requer, assim, que:

- Seja parcialmente cassada a decisão recorrida e outra seja proferida em boa e segura ordem de direito, e em sintonia com os princípios constitucionais e àqueles norteadores da administração pública, tendo em vista o dever de analisar as provas documentais trazidas aos autos, e
- No mérito, seja reconhecido em favor da Recorrente o direito de apropriar-se dos créditos decorrentes com os gastos com frete no

transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral.

Em despacho às fls. 1971 a 1978, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação ao direito de crédito das despesas com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo contra decisão que deu seguimento parcial ao recurso.

Em despacho às fls. 1993 a 1994, o agravo foi acolhido e dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe seja improvido o presente agravo, mantendo-se a r. decisão ora agravada na parte em que inadmitiu o recurso especial do contribuinte no tocante à questão da “verdade material/preclusão”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo parcialmente, nos termos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15.

Para melhor elucidar, quanto à primeira matéria – preclusão, entendo que nessa parte o recurso não deva ser conhecido – o que concordo com o exame de admissibilidade feita em despacho às fls. 1971 a 1979. O que peço licença para transcrever:

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nº 2301-004.423 e 2802-003.322. Vejamos suas ementas, transcritas na parte de interesse ao presente exame:

“Acórdão 2301-004.423

NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos.

Fragmento do voto condutor:

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador em sua real expressão econômica. A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento, evitando, inclusive, um novo litígio na esfera judicial.

Acórdão 2802-003.322

DOCUMENTOS APÓS O RECURSO. PRECLUSÃO X BUSCA DA VERDADE MATERIAL. CABIMENTO DE DILIGÊNCIA. CONHECIMENTO DOS DOCUMENTOS COM ALTERNATIVA À DILIGÊNCIA. PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Diante da necessidade de busca de esclarecimentos sobre a existência física do imóvel rural, há previsão legal para a conversão do julgamento em diligência a fim de que se obtenha do INCRA o desejado esclarecimento. A informação do recorrente de que juntou documento dessa natureza exige uma interpretação sistemática dos dispositivos legais que tratam da diligência e da

preclusão, com suporte nos princípios da busca da verdade material, do formalismo moderado, da eficiência administrativa e da razoabilidade. Conclui-se que os documentos devem ser conhecidos, como via substitutiva da conversão do julgamento em diligência.(grifei)

Importa trazer à lume agora fragmento do voto condutor do acórdão recorrido, para auxiliar na presente análise:

Também não configura cerceamento do direito de defesa o fato de o órgão julgador de primeiro grau não ter analisado as provas coligidas aos autos pela recorrente após a fase de manifestação de inconformidade, porque atingidas pela preclusão e rejeitado o alegado motivo força maior.

E nesse ponto, entende este Relator que decidiu com o acerto o Colegiado a quo, porque a justificativa apresentada pela recorrente, ou seja, a existência de relatórios fiscais, que incluíam inúmeras planilhas de cálculos, não tem a menor a procedência, pois, além de fácil compreensão, verifica-se que as glosas realizadas, na grande maioria, foi motivada por questões de direito, falta de previsão legal para apropriação de crédito ou em razão da decadência do direito incluir novos créditos no Dacon retificador. As glosas motivadas por ausência de provas e que demandavam a coleta de documentos foram inexpressivas e, por óbvio, não se inclui na alegada condição de força maior, principalmente tendo vista que, já no ato de formulação do pleito a recorrente estava obrigada a manter a disposição da fiscalização todos os documentos comprobatórios do valor do crédito pleiteado.(grifei)

Inicialmente, cabe informar que a admissibilidade do recurso especial de divergência, nos termos do art. 67 do RICARF, está condicionada à comprovação de que a decisão recorrida tenha dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado do CARF, ou dos extintos Conselhos de Contribuintes. Tal modalidade recursal tem por objetivo a uniformização da jurisprudência administrativa. Assim, é essencial restar caracterizado que julgando matéria e situação fática idêntica, ou, no mínimo, muito semelhante, distintos Colegiados deste Conselho tenham decidido diversamente em razão de divergência na interpretação da legislação aplicável.

E não é o que ocorre no caso em comento.”

Sendo assim, considerando que os arestos trazem situações fáticas distintas, não há como se conhecer dessa matéria.

Quanto à outra matéria – possibilidade ou não de se constituir crédito das contribuições sobre as despesas com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral, concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho às fls. 1971 a 1978 do nobre presidente Rodrigo da Costa Pôssas. O que, por conseguinte, conheço dessa matéria.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a discussão acerca da possibilidade ou não de se constituir crédito das contribuições sobre as despesas com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral, dou razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como a remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a

inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo **“operação” de venda, e não frete de venda**. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Em vista do exposto, sem mais delongas, voto por dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama